
Az Európai Unió pénzügyi érdekeinek védelme és a költségvetési csalás a magyar Büntető Törvénykönyvben

Elek Balázs*

1. Az Európai Unió pénzügyi érdekeinek védelme az európai uniós egyezmények tükrében

A jogharmonizáció az Európai Unióban a nemzeti (tagállami) jogrendszerek egyes különbözőségeinek valamilyen közös cél érdekében történő leépítését jelenti, egységes szabályok bevezetése nélkül. A jogharmonizáció soha nem öncél, arra minden esetben valamilyen közös cél elérése érdekében kerülhet sor. A jogharmonizáció révén az egyes nemzeti jogokat úgy alakítják át, hogy azok azonos vagy hasonló jogintézmények és jogi megoldások bevezetése révén alkalmasak legyenek az uniós célkitűzések megvalósítására.¹

Az Európai Unió pénzügyi érdekei büntetőjogi védelmének első elemét 1995-ben vezették be az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelméről szóló egyezmény és az azt kísérő jegyzőkönyvek elfogadásával.²

Az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelméről szóló egyezmény elsődleges célja a tagállamok közötti együttműködés erősítése és a büntetőjogi fogalmak egységesítése volt. Az egyezmény az Unió sérelmére elkövetett csalásról és annak néhány eljárásjogi vetületéről rendelkezett. A jegyzőkönyvek pedig a vesztegetést, a pénzmosást, továbbá a jogi személyek büntetőjogi felelősségét érintették.³

A csalás elleni egységes büntetőjogi fellépés első lépése egy egységes fogalom megalkotása volt, ennek érdekében az egyezmény meghatározza a Közösség pénzügyi érdekeit sértő csalás fogalmát:

* Tanszékvezető egyetemi docens, Debreceni Egyetem, Állam- és Jogtudományi Kar, Büntető Eljárásjogi Tanszék; büntető kollégiumvezető, tanácselnök, Debreceni Ítéltábla
A szerző Dr. Farkas Ákos Professzor tanítványa, PhD hallgatója, egyben tisztelője.

¹ KARSAI Krisztina: *A jogharmonizáció általános tanai*. In: Kondorosí Ferenc – Ligeti Katalin (szerk.): *Az európai büntetőjog kézikönyve*. Magyar Közlöny Lap- és Könyvkiadó, Budapest, 2008. 432–433.

² Az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelméről szóló egyezmény (PFI egyezmény).

³ MADAI Sándor: *A csalás büntetőjogi értékelése*. HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2011. 240–245.

- a) a kiadások tekintetében a következőkre vonatkozó minden szándékos cselekmény vagy mulasztás:
- olyan hamis, helytelen vagy hiányos nyilatkozatok vagy dokumentumok felhasználása vagy előterjesztése, amelyek következménye az Európai Közösségek általános költségvetéséből vagy az Európai Közösségek kezelésében lévő, illetve az Európai Közösségek nevében kezelt költségvetésből biztosított pénzeszközök jogtalan megszerzése vagy visszatartása,
 - információ elhallgatása és ezzel egy konkrét kötelezettség megszegése, az előbbiekkal megegyező következményekkel,
 - az ilyen pénzeszközök nem az eredetileg megjelölt és a döntés alapjául szolgáló célokra történő jogellenes felhasználása;
- b) a bevételek tekintetében a következőkre vonatkozó minden szándékos cselekmény vagy mulasztás:
- olyan hamis, helytelen vagy hiányos nyilatkozatok vagy dokumentumok felhasználása vagy előterjesztése, amelyek következménye az Európai Közösségek általános költségvetése vagy az Európai Közösségek kezelésében lévő, illetve az Európai Közösségek nevében kezelt költségvetési forrásainak jogtalan csökkentése
 - információ elhallgatása és ezzel egy konkrét kötelezettség megszegése, az előbbiekkal megegyező következményekkel,
 - a jogszerűen szerzett haszon jogellenes felhasználása, az előbbiekkal megegyező következményekkel.⁴

Az Amszterdami Szerződés létrejötté fordulópontnak számított a pénzügyi érdekek védelme területén. Az Európai Közösség Szerződésének a Maastrichti Szerződés által módosított 109a. cikke ugyanis a pénzügyi érdekek védelmére csak a közigazgatási jogi eszközrendszerének igénybevételét engedte. A közigazgatási jogi szankciók azonban nem bírtak kellő visszatartó hatással.

Az Amszterdami Szerződés 280. cikkely (1) bekezdése alapján, a Közösségek pénzügyi érdekei védelmének hatékonynak, visszatartó erejűnek és minden tagállamban egyenlőnek kell lennie.⁵

A Lisszaboni Szerződés 2009. december 1-jei hatálybalépését követően jelentősen megerősödött az Unió pénzügyi visszaélésekkel kapcsolatos hatásköre, egyben megteremtette a jogalapot egy szupranacionális büntetőjogi szabályozás kialakítására.

Az Európai Unióról szóló szerződés szerint az Unió és a tagállamok küzdenek a csalás és az Unió pénzügyi érdekeit sértő minden egyéb jogellenes tevékenység ellen az e cikknek megfelelően meghozandó olyan intézkedésekkel, amelyeknek elrettentő hatásuk van, és hathatós védelmet nyújtanak a tagállamokban, valamint az Unió intézményeiben, szerveiben és hivatalaiban.⁶

⁴ PFI Egyezmény 1. cikk (1) bekezdés.

⁵ HUDÁK Anita: A közösségek pénzügyi érdekeinek büntetőjogi védelmére született jogi dokumentumok áttekintése. *Studia Iurisprudentiae Doctorandorum Miskolciensium*, Tom. 6/1. 2005. 281–283.

⁶ Európai Unió Működéséről Szóló Szerződés 325. cikk (1) bekezdés.

A Lisszaboni Szerződés hatálybalépésével egyidejűleg a kölcsönös elismerés elve a bűnügyi együttműködés meghatározó, egyben kodifikált elvévé vált.⁷

A tagállamok a szerződések egyéb rendelkezéseinek sérelme nélkül egyebekben is összehangolják az Unió pénzügyi érdekeinek csalással szembeni védelmét célzó tevékenységüket.

Az Európai Unió pénzügyi érdekei, a költségvetés, illetve tágabban a Közösség vagy az Unió pénzeszközeinek tisztasága, funkcionalitása, megbízhatósága olyan érdek, amely eredendően a tagállami jogtárgy védelem körén kívül esett. Minden olyan jogellenes magatartás sérti ezt a jogtárgyat, amely a teljes költségvetés vagy az Unió kezelésében levő egyes pénzalapok „sérelmére” elkövetett csalásnak tekinthető. Ilyen cselekmények az áfára elkövetett csalás, a vám visszaélés, a jogosulatlan támogatás igénylés, de egyéb korrupciós jellegű cselekmények, és az ezekhez köthető okirat-hamisítások is.⁸

Már az 1993. november 1-én hatályba lépett Maastrichti Szerződéssel az eredeti Európai Közösség Szerződésének szövegébe iktatták az asszimiláció alapelvét azzal, hogy a tagállamok a Közösség pénzügyi érdekeit sértő csalások elleni küzdelem céljából kötelesek ugyanolyan intézkedéseket hozni, mint amilyeneket a saját pénzügyi érdekeiket sértő csalások ellen hoznak.⁹

Az EUMSZ 325. cikk (2) bekezdése is tartalmazza az asszimiláció alapelvét: „a tagállamok az Unió pénzügyi érdekeit sértő csalás leküzdésére megteszik ugyanazokat az intézkedéseket, mint amelyeket a saját pénzügyi érdekeiket sértő csalás leküzdésére tesznek.”

Karsai rámutat arra, hogy az asszimilációs alapelv címzettje a tagállam, de nem kizárólag a jogalkotó, hanem a jogalkalmazó is. A jogalkotó kötelezettsége az, hogy hozza összhangba a szupranacionális jogtárgy büntetőjogi védelmét a hazaiakkal, szükség esetén terjessze ki a büntetőjogi tényállás fogalmi és alkalmazási körét. Vannak olyan nézetek is, hogy a jogalkotó mulasztása esetén a jogalkalmazó is kiterjesztheti a felelősség alapítását az uniós normával összhangban. Karsai egyetért azon nézetekkel, hogy ilyenkor a büntetőjogi törvényesség elve nem sérül, mert a primer uniós norma és a belső büntetőjogi rendelkezés közösen alkotják a büntetőjogi tényállást, amit így alkalmazni is lehet. Az uniós norma annak hatálybalépésével a belső jog részévé vált, így alkalmazni is lehet.¹⁰

Ezen szabályok közvetlen előzménye volt az ún. görög kukoricacsalás ügy, amelynek ítéletében az EUB döntése szerint a tagállamoknak a közösségi jogot sértő cselekményeket hasonló anyagi és eljárásjogi szabályok mentén kell

⁷ FARKAS Ákos: A kölcsönös elismerés elve az európai büntetőjogban. *Ügyészségi Szemle*, 2016/1. 92–100.

⁸ HORNYÁK Szabolcs: *Küzdelem az Európai Unió pénzügyi érdekeit sértő cselekményekkel szemben*. In: Hautzinger Zoltán (szerk.): *Tanulmányok a „Magyar Határellenőrzés – Európai Biztonság” című tudományos konferenciáról*. Pécsi Határőr Tudományos Közlemények III., Magyar Hadtudományi Társaság Határőr Szakosztály Pécsi Szakcsoportja, Pécs, 2004. 97–103. <http://www.pecshor.hu/periodika/2004/Hornyak.pdf> (letöltés: 2017. augusztus 21.).

⁹ KARSAI Krisztina: *Alapelvei (r)evolúció az európai büntetőjogban*. A Pólay Elemér Alapítvány Könyvtára, 55., Iurisperitus Bt., Szeged, 2015. 148.

¹⁰ KARSAI (2015): i.m. 150.

üldözniük, mint a nemzeti jogot sértő hasonló súlyú cselekményeket.

A közösségi érdekek büntetőjogi védelmének lehetőségeit vizsgálva az Európai Bíróság kezdetben még nem érintette a Közösség hatásköreit, hanem a tagállamokra fókuszálva arra kereste a választ, hogy a tagállamok jogosultak-e büntetőjogi szankciókat alkalmazni a közösségi jog megsértése esetén. A közösségi hűség elvéből a tagállamra háramló kötelezettségeket a Bíróság a görög kukorica ügyben fejtette ki részletesen.¹¹

Az ügy tényállása szerint 1986-ban jugoszláv eredetű kukoricát juttattak Görögországba, amit azután egy görög cég hamis, görög eredetmegjelöléssel Belgiumba exportált tovább. Mivel a Közösségen kívüli országokból származó termékek után mezőgazdasági lefölözést kellett volna fizetni, a tagállami eredetmegjelöléssel a cég jelentős fizetési kötelezettség alól mentesült, ami által viszont a Közösség pénzügyi érdekei sérelmet szenvedtek. A Bizottság azért indított kötelezettségszegési eljárást Görögország ellen, mivel az állam nem tette meg a szükséges intézkedéseket az elkövetők felelősségre vonására, pedig a görög államháztartás sérelmére elkövetett hasonló cselekmények bűncselekménynek minősülnek. Ítéletében az Európai Bíróság arra a következtetésre jutott, hogy a közösségi hűség elve értelmében a tagállamok kötelesek a közösségi jogi jogsértések elkövetőit ugyanúgy szankcionálni, mint a nemzeti jogi jogsértések elkövetőit. A szankciók megválasztásának a joga a tagállamokat illeti meg, akiknek azonban ügyelniük kell arra, hogy a közösségi jog megsértését hasonló anyagi jogi és eljárásjogi feltételek mellett szankcionálják, mint a nemzeti jogot sértő, hasonló jellegű és jelentőségű cselekményeket, valamint arra, hogy a szankciók egyébként hatékonyak, arányosak és visszatartó erejűek legyenek.¹²

Az ítéletben a Bíróság által kidolgozott *asszimiláció elve* a Közösség pénzügyi érdekeit sértő csalások elleni küzdelemről szóló alapszerződési rendelkezések közé is bekerült. Az EUMSZ 325. cikk (2) bekezdésében rögzített asszimiláció elve tehát kimondja, hogy a tagállamoknak azonos szintű védelmet kell biztosítaniuk a közösségi jogtárgyaknak, mint az azokhoz hasonló nemzeti jogtárgyaknak.

2. Az európai uniós kötelezettségeknek való megfelelés a magyar büntetőjogban

Bár Magyarország a PFI egyezményt csak 2009-ben ratifikálta, a Közösség pénzügyi érdekeinek büntetőjogi védelmét már az uniós csatlakozás előtt megteremtette. Az egyezménynek való megfelelés érdekében a 2002. április 1-jén lépett hatályba a 2001. évi CXXI. törvény, amely az akkor hatályos Büntető Törvénykönyv (1978. évi IV. törvény) gazdasági bűncselekményeket szabályozó

¹¹ UDVARHELYI Bence: *Az Európai Bíróság ítélezési gyakorlatának hatása az uniós büntetőjog fejlődésére*. In: P. Szabó Béla – Szemesi Sándor (szerk.): *Profectus In Litteris VII. Előadások a 12. debreceni állam- és jogtudományi doktorandusz konferencián*. 2015. május 29., Lícium-Art Kiadó, Debrecen, 2015. 308–309.

¹² 68/88. sz. Bizottság kontra Görögország ügyben 1989. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 1989., 2965.) 22-25. pont. [Case 68/88. Commission v. Greece (1989) ECR 2965.].

XVII. fejezetébe illesztette az Európai Közösség pénzügyi érdekeinek megsértése elnevezésű bűncselekményt. A magyar jogalkotó tehát – számos más uniós tagállammal ellentétben – nem a megfelelő bűncselekményi tényállások módosításával próbált eleget tenni jogharmonizációs kötelezettségnek, hanem új, külön büntetőjogi tényállást alkotott.

A bűncselekmény jogi tárgya az Európai Közösségek pénzügyi érdekei, a közösségi költségvetés bevételeinek és kiadásainak megfelelő működéséhez, illetve a Közösség gazdasági célkitűzésének megvalósulásához fűződő érdek volt. Elkövetési tárgyai az Európai Közösségek által vagy nevében kezelt pénzalapokból származó támogatások (kiadási oldal), illetve az Európai Közösségek által vagy nevében kezelt költségvetésbe történő befizetések (bevételi oldal) voltak.

A költségvetési csalás tényállását a 2011. évi LXIII. törvénnyel iktatta be a jogalkotó az 1978. évi IV. törvénybe, amit a 2013. július 1-jén hatályba lépett új Btk. is a tényállás kisebb módosításával átvett. A tényállás megalkotásának az elsődleges jogalkotói cél az volt, hogy a költségvetést sértő valamennyi bűncselekményt egy cím alá vonja össze.

A költségvetési csalás tényállásának megalkotásakor a jogalkotó az alábbi bűncselekményeket vonta össze:

Bevételi oldalon: adócsalás, munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás, visszaélés jövedékkel, csempészet, általános forgalmi adóra elkövetett csalás, illetve a csalás minden olyan esete, amely a költségvetés sérelmével jár;

Kiadási oldalon: jogosulatlan gazdasági előny megszerzése, az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértése, illetve a csalás minden olyan esete, amely a költségvetés sérelmével jár.¹³

2.1. A költségvetési csalás a 2013. július 01. napján hatályba lépett új magyar Büntető Törvénykönyvben. A Btk. 396. §-ába foglalt tényállás mind a befizetési kötelezettségek, mind pedig az e szakaszhoz fűzött értelmező rendelkezésben felsorolt bármely költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában tanúsított megtévesztő magatartást büntetni rendeli.¹⁴

A bűncselekmény védett jogi tárgya a költségvetés bevételeihez fűződő társadalmi érdek. Közvetlenül az egyes konkrét költségvetések bevételeihez fűződő társadalmi érdeket védi.

A tényállás a befizetési kötelezettségek, és bármely költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában tanúsított megtévesztő magatartást büntetni rendeli. A befizetési kötelezettségek nem korlátozódnak a korábbi törvény szerinti adókra, továbbá vámra, vámtartozás megfizetését szolgáló biztosítékre, sem a közösségi adókra és díjakra vonatkozó – jogszabályon alapuló – befizetési kötelezettségekre, hanem annál szélesebb kört ölelnek fel. Olyan egyéb magatartások is idetartoznak, amikor az elkövető a költségvetéssel szemben fennálló egyoldalú vagy kontraktuális kötelezettségéből származó befizetési

¹³ MOLNÁR Gábor: *A költségvetést károsító bűncselekmények*. In: Kónya István (szerk.): *Magyar Büntetőjog. Kommentár a gyakorlat számára*. HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2017. 1499–1500.

¹⁴ A Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény indokolása.

kötelezettségének csalárd módon nem tesz eleget, és ezzel okoz vagyoni hátrányt.

A Btk. a lehető legszélesebb értelmű „pénzeszközök” kifejezést használja, kiküszöbölve a „támogatások” kifejezésének a gyakorlatban elterjedt szűkítő, az 1605/2002 EK, Euroatom Tanácsi Rendelet 108. cikkének fogalom-meghatározása szerinti „közvetlen, visszteher nélküli” támogatásként értelmezéséből fakadó problémákat.¹⁵

A támogatások nem feltétlenül egy bizonyos költségvetésből származnak, és a befizetési kötelezettségek sem egy költségvetés tekintetében terhelik a befizetőt. A pénzeszközök több költségvetésből megosztottan is származhatnak.

Korábban a nemzeti és európai uniós közös kezelésű támogatások (1605/2002 EK, Euratom Tanácsi Rendelet 53. cikke) esetén a sérelmet szenvedett költségvetés megállapítása nehézkes volt.¹⁶ A költségvetési csalás tényállásának az a megfogalmazása, hogy „[...] és ezzel egy vagy több költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz” törvényi egységet teremt a máskülönben halmazatot képező bűncselekmények között.¹⁷

A korábban a csempészet tényállásában büntetni rendelt cselekmények 2012. január 1. napjától a költségvetési csalás tényállásában foglaltak szerint továbbra is büntetendők. A Római Szerződés (eredeti) 9. cikkének (1) bekezdése értelmében az Európai Gazdasági Közösségben a nemzetközi áruforgalom (vagyis a közösségi tagállamoknak a harmadik országokkal folytatott kereskedelme) a harmadik országokkal szemben egységes külső vámokat alkalmazó vámunió alapul. A büntetőjogi kerettényállást kitöltő általános igazgatási normákat elsősorban az Európai Parlament és a Tanács 2013. október 9-i 952/2013/EU rendelete az Unió Vámkódex létrehozásáról és végrehajtási rendeletei, valamint az uniós vámjog végrehajtásáról szóló 2016. évi XIII. törvény határozza meg. Ez a rendelet létrehozza az Unió Vámkódexet, amely megállapítja az Unió vámterületére beszállításra kerülő vagy onnan kiszállításra kerülő árukra alkalmazandó általános szabályokat és eljárásokat.¹⁸

A jövedéki termékekre elkövetett költségvetési csalás (Btk. 396. § (6) bekezdés) kapcsán szükséges hangsúlyozni, hogy az Európai Unióhoz való csatlakozással megszűntek a vámhatárok, az EU egységes belső piacán a tagállamok között az áruk, s így jövedéki termékek is szabadon mozoghatnak anélkül, hogy a belföldi adók az országhatárt átlépve vámeljárársban kivetésre kerülnének. Ugyanakkor az EU egységes belső piacába való beintegrálódásunkat követően is beszedhetőek maradtak a jövedéki adók a magyar költségvetés számára. A kapcsolódó igazgatási jogszabály a jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény.¹⁹

Az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértése tényállásának az 1978. évi IV. törvényben történt megjelenésével (nemzetközi egyezményben vállalt kötelezettségnek megfelelően) került be a szankcionálandó magatartások közé az

¹⁵ MOLNÁR (2017): i.m. 1499–1500.

¹⁶ MOLNÁR Gábor: *Az adócsalás a költségvetési csalásban*. HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2011. 286.

¹⁷ MOLNÁR (2017): i.m. 1503.

¹⁸ MOLNÁR (2017): i.m. 1499–1500.

¹⁹ MOLNÁR (2017): i.m. 1559–1561.

ún. vezetői felelősség. A 2011. évi LXIII. törvény a vezetői felelősséget egységesen kiterjesztette a költségvetést károsító cselekményekre. A Btk 397. §-a is büntetni rendeli a vezetői felelősség körébe tartozó felügyeleti, illetve ellenőrzési kötelezettség elmulasztását, ha annak teljesítése megakadályozhatta volna a bűncselekmény elkövetését.

A költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása bűncselekménye törvénybe iktatásának célja részben az volt, hogy az Európai Unió költségvetése védelméénél ne legyen enyhébb a magyar költségvetés védelme, részben pedig az, hogy felelősebb magatartás tanúsítására szorítsa azokat, akik a vezetői pozíció előnyeit élvezik.²⁰

A bűncselekmény megállapíthatósága független attól, hogy az elkövető által képviselt gazdasági társaságnak mennyi vagyona van, illetve aktív vagy passzív vagyona van-e. A bírói jogértelmezés szerint a gazdálkodónak mindig van vagyona. Ha netán nincs elég pénzeszköze, azt számtalan forrásból, így például tagi kölcsön, hitelfelvétel, eszközök értékesítése révén is biztosíthatja.

A megtévesztés mint tényállási elem értelmezése kapcsán az adó megfizetésére köteles személy mulasztásban megnyilvánuló magatartása önmagában megtévesztésként nem értékelhető. Tényállásszerű magatartásával az elkövető az adó megállapítását követően olyan félrevezető, valótlan és jogellenes helyzetet teremt, amellyel az adó meg nem fizetése céljából téveszti meg a hatóságot.

A költségvetési csalás tettese a tévedésbe ejtést, a tévedésben tartást, vagy a való tény elhallgatását a törvény alapján „mással szemben” fejti ki. A tényállási elem absztrakt megfogalmazása olyan jogalkalmazói értelmezésre ad lehetőséget, amely szerint az elkövetési magatartások bárkire, természetes vagy jogi személyre egyaránt irányulhatnak.

A gazdasági társaság tagjai gazdasági tevékenység végzésére nem kötelesek. A társaság tagjai a tulajdonosok. Ők azok, akik a társaság működéséhez a tőkét biztosítják. Elkövelhetik azonban a bűncselekményt a tulajdonosi jogosítványaik visszaélészerű és a büntető törvénykönyvbe ütköző gyakorlásával, másrésztől az ügyvezetők ezen minőségükből folyó kötelezések szándékos megsértésével.

A költségvetési csalás kapcsán kialakult magyarországi bírói gyakorlatot nagyban alakította a tudattartam és a szándékosság kérdésében a magyar nemzeti adóhatóság (NAV) és a M. Kft. közötti közigazgatási eljárás. A közigazgatási eljárás szabályai szerint lefolytatott adóigazgatási eljárásban megállapított határozat ugyanis gyakran kiindulópontja a költségvetési csalás miatt indult büntetőeljárásoknak. Ezen közigazgatási eljárás bírósági felülvizsgálata során az eljáró bíró az Európai Unió Bíróságához fordult előzetes döntéshozatali eljárást kérve. Az Európai Unió Bírósága a feltett kérdésekre válaszolva szigorú követelményeket fogalmazott meg a hozzáadott érték típusú adóknál az elkövetői tudattartalom vizsgálatára. A tudattartam bizonyításának kiemelt jelentősége van a kölcsönös elismerés szempontjából is, hiszen a bizonyítással kapcsolatos kérdéseket a tagállamok nemzeti jogai külön-külön is szabályozzák. A harmonizáció mégis tetten érhető nem csupán az anyagi jog terén, hanem a garanciák és a

²⁰ A Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény indokolása.

jogállami büntetőeljárás normák tekintetében is.²¹

A költségvetési csalás tettese egyaránt lehet közvetlen és közvetett tettes. A közvetlen tettes a bűncselekmény törvényi tényállását a saját tevékenységével viszi véghez, míg a közvetett tettes azt más személlyel valószínűsíti meg. Ezen más személy valamely büntethetőséget kizáró ok folytán nem büntethető, mert például tévedésben van.

Közvetlen tettesi magatartás állapítható meg, ha az adóbevétel csökkentését eredményező valótlan tartalmú nyilatkozatok megtételét teljes egészében az elkövető fejt ki. Ilyenkor a gazdasági társaság könyvelője is közvetlen tettesként felel, ha az adóbevallásokat úgy készíti el, és nyújtja be az adóhatósághoz, hogy azok tartalmát az adóalanyként szereplő vállalkozók nem is ismerik, esetleg még aláírásukkal sem látják el.

A főszabály mégis az, hogy az adócsalás adójogviszony fennállását feltételezi, ezért azt tettesként általában az követheti el, aki e jogviszony alanya, vagyis akit adókötelezettség terhel. Ebből következően a gazdasági társaság vezetőjének büntetőjogi felelősségét a könyvelő vagy adótanácsadó adózási körben történő igénybevétele nem érinti, feltéve, hogy az ő esetében a szándékosság megállapítható.

Ez az elv azonban nem alkalmazható akkor, amikor az adóalanyok adózási kötelezettségük kapcsán semmilyen büntetőjogilag felróható magatartást nem tanúsítanak. Erre példa az az eset, amikor a könyvelő a könyvelésre vonatkozó megbízás keretein túllépve az adózók nevében, tudtuk és beleegyezésük nélkül, sőt azok aláírását aláhamisítva tett az adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tényekre tudottan valótlan tartalmú nyilatkozatokat. Ebben az esetben a könyvelő tisztában volt azzal, hogy ennek folytán valamely költségvetés bevételeinek csökkenését idézi elő.

A költségvetési csalás esetében a bűncselekmény eredménye az adóbevétel csökkenése, minthogy az állam a tévedésbe ejtés folytán nem jut hozzá ahhoz a bevételnövekményhez, amely neki az adójogszabályok alapján járna.²²

Hiányzik azonban a bűnösség akkor, ha az elkövető valamely bűncselekményből származó bevétele kapcsán nem tesz eleget adófizetési kötelezettségének. Senkitől sem várható el ugyanis, hogy a bűncselekmény elkövetéséből képződött jövedelméről az adóhatóság előtt bejelentést tegyen, és ezzel önmagát mintegy feljelentse.

2.2. A költségvetési csalás, mint a törvénnyel létrehozott bűncselekményi egység. A költségvetési csalás tényállásával a magyar jogalkotó egy olyan bűncselekményt hozott létre, amely a bűnös magatartás többszöri elkövetése esetén is egységként értékelendő. Az azonos törvényi tényállás alá eső különböző elkövetési magatartások halmozódása a költségvetési csalás esetében egységet teremt.

Mindez azt jelenti, hogy egyetlen bűncselekmény valósul meg akkor is, ha az elkövető az Európai Unió költségvetése sérelmére követ el bűncselekményt, vagy

²¹ FARKAS: i.m. 195.

²² Kúria Bfv.III.818/2006/5. szám.

bármely magyarországi adónemben okoz szándékos megtévesztéssel adóhiányt. A törvényhozó deklarált célja volt, hogy bűncselekményi egységet alkosson a különböző sértettek sérelmére elkövetett cselekményeknél. Ezt szem előtt tartva nem állapítható meg több rendbeli bűncselekmény a különböző költségvetési pénzeszközök vonatkozásában.

Az egység következménye, hogy a különböző elkövetési magatartások tanúsítása nem eredményezheti a bűnhalmazat megállapítását, mert a jogtárgy sérelmét nem fokozza. A természetes egység, mint egy rendbeli bűncselekmény, különböző részcselekményeit egy eljárásban kell elbírálni. Ha erre bármely okból nem kerül sor, az utóbb ismertté vált részcselekmények önálló elbírálását a res iudicata, azaz a határozat jogereje kizárja. Ha tehát utóbb derül ki, hogy a terhelt a korábbi ítélet hozatalát megelőzően további olyan cselekményeket is megvalósított, amelyek a már elbírált bűncselekményi egységbe tartoznak a többszöri eljárás tilalma folytán az újabb büntetőeljárás kizárt.²³

A hatályos Büntető Törvénykönyvben törvényhozó ideális célja az volt, hogy minden olyan büntetendő magatartást, amely a legszélesebb körben meghatározott költségvetés legtágabban megjelölt vagyoni sérelmével járhat, a költségvetési csalás tényállásába illesse.

Tény, hogy a költségvetési csalás tényállása ún. összefoglalt bűncselekmény. Olyan törvényi egység, amely akár egymással össze nem függő bűncselekményeket olvaszt egyetlen bűncselekmény tényállásába. Ennél fogva nem kizárt a bűncselekmény-egységként értékelése az egyébként térben is és időben is elkülönülten végrehajtott cselekményeknek. A költségvetési csalás törvényi tényállásán belül értékelésre kerülő különböző elkövetési magatartások törvényi egységet alkotnak.²⁴

Abban az esetben, ha a bíróság a vád tárgyává tett és a bűncselekmény egységébe tartozó cselekményt jogerősen elbírált, határozata e bűncselekmény tekintetében res iudicata-t eredményez. A büntetőeljárásról szóló törvény alapján nincs helye újabb vádemelésnek olyan részcselekmény miatt, amely a már elbírált bűncselekmény egységébe tartozik, de nem képezte a jogerős határozatban megállapított tényállás részét.²⁵ Ebben az esetben perújításnak lehet helye. Mindez azt jelenti, hogy abban az esetben, ha a bíróság jogerősen elítélte a vádlottat egy 2017-2018. években elkövetett költségvetési csalás (adócsalás) miatt, majd később kiderül, hogy a jogerős határozathoz képest ugyanezen időszak alatt további adócsalást is elkövetett, akkor újabb vádat nem lehet ellene emelni, és nem lehet még egyszer elítélni. Ilyenkor a korábbi elítélés kapcsán lehet az ügyésznek perújítással élni, arra az új tényre hivatkozással, hogy lényegesen több az eltitkolt adó összege, mint azt korábban a bíróság megállapította.

A jogerősen elbírált cselekmény miatt, ugyanazon terhelttel szemben, a többszöri eljárás tilalma folytán újabb büntetőeljárás nem indulhat, vagyis újabb vádemelésre nem kerülhet sor, ha az ítélethozatalt követően derül ki, hogy a terhelt azt megelőzően további olyan cselekményeket követett el, amelyek a már

²³ Legfelsőbb Bíróság 462/2007/5., Debreceni Ítéltábla Bkf.I.236/2008/2.

²⁴ Kúria Bhar.II.1.549/2013/11. sz. határozat.

²⁵ A büntetőeljárásról szóló 2017. évi XC. törvény 6. §

elbírált bűncselekményi egységbe tartoznak. Azok – tettazonosság folytán – ítélt dolognak minősülnek. Ez a bűncselekmény egység valamennyi esetére vonatkozik. Ilyen esetekben csak rendkívüli jogorvoslati eljárás, perújítás indulhat, ahol az eljárás tárgya már nem a vád, hanem a jogerős bírósági ítélet. Az újabb cselekmények az alapítéletben megállapított tényálláshoz képest olyan új ténynek minősülnek, amelyek – az egyéb törvényi feltételek megléte esetén – alapul szolgálhatnak perújítás kezdeményezésére. A perújítási eljárás pedig nem vádirat, hanem perújítási indítvány előterjesztésével indul.

A Kúria (Legfelsőbb Bíróság) a Bkf.III.131/2005/2. számú végzésében kifejtette, hogy a gazdasági bűncselekmény kapcsán kialakított ezen dogmatikai megoldás hasonló a több emberen elkövetett szándékos emberölési cselekményekhez, amelyek egymással ugyancsak egységet (delictum complexum) alkotnak, ezért azok külön-külön eljárásban nem bírálhatók el. Ha az elkövető a jogerős elítélés előtt több embert is megölt, akkor ezen cselekménye nem két külön rendbeli bűncselekményt valósít meg, hanem az emberölésnek egy súlyosabban minősülő esetét. Amennyiben utóbb derül ki, hogy a terhelt az ítélethozatal megelőzően további olyan cselekményt (emberölés) is elkövetett, amely a már elbírált bűncselekménnyel az összefoglalt bűncselekmény törvényi egységébe tartozik, a többszöri eljárás tilalma miatt nem újabb vádemelésnek, hanem perújításnak van helye.

A Büntető Törvénykönyvről szóló 1878. évi V. tc. (Csemegi Kódex) óta következetes a Kúria, illetőleg a Legfelsőbb Bíróság gyakorlata abban, hogy az olyan bűncselekmény tekintetében, amely időben egymástól elkülönülő részcelekményekkel valósul meg, a bíróság jogerős határozatának cselekményegységet teremtő hatása van. A jogerős határozat a megszületéséig terjedő időszak vonatkozásában a cselekményegységet behatárolja és lezárja.

Az összefoglalt bűncselekmény esetén – hasonlóan a természetes egységhez és a folytatóságához – a jogerős határozat meghozatalának egységteremtő hatása van. A törvényi egységbe tartoznak mindazok a (rész)cselekmények, amelyek elkövetésére a jogerős határozat meghozatalát megelőzően került sor.²⁶

Nem vitásan a bűncselekményi egység csak egy eljárásban bírálható el. A bűncselekményi egységet alkotó bűncselekmények részcelekményei miatt emelt újabb vád alapján tehát e cselekmények önálló elbírálásának nincs helye, az a többszöri eljárás tilalmába („ne bis in idem”) ütközne.

A folyamatos magatartással elkövethető cselekményeknél a bűncselekményi egységbe tartozó cselekmények jogerős határozattal elbírálásának cselekményegységet teremtő hatása folytán, a folytatóság egységébe tartozó más részcelekmények külön ítélettel történő jogerős elbírálása a „ne bis in idem” követelményét sérti. A sérelem orvoslása perújítás körében történhet.²⁷

A ne bis in idem elv kapcsán annak sincs jelentősége, hogy ugyanazon cselekmény miatt korábban esetleg más tagállamban folyt a büntetőeljárás.

²⁶ Kúria 6/2009. Büntető Jogegységi Határozat III/3/c. pont.

²⁷ Kúria Bfv.III.1.160/2015/8. szám.

3. Záró gondolatok

Az európai büntetőjog szakirodalmában ma már nem is vitatott, hogy az Uniónak van büntetőjogi jogalkotási kompetenciája. Irányelvi szabályozás formájában az adott cikkekben meghatározott korlátok érvényesülése mellett az uniós jogalkotó bocsáthat ki rendes jogalkotási eljárás keretében büntető tartalmú normákat.²⁸

A Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény egyes különös részi tényállásainak megalkotásakor a jogalkotónak különös figyelmet kellett szentelnie a nemzetközi egyezményeknek és ajánlásoknak megfelelés mellett az Európai Unió jogának megfelelésre is. A vizsgált tényállások értelmezésekor, alkalmazásakor a jogalkalmazó bíróságok így nem függetleníthetik magukat az uniós jogi aktus megismerésétől, de az Európai Unió Bíróságának joggyakorlatától sem.

Az Európai Unió pénzügyi érdekeinek védelmét megtestesítő költségvetési csalás miatt indult büntetőeljárásoknál egyre szembetűnőbb, hogy az európai büntetőjog mára valósággá vált, abban a közös érdekek védelme mellett az eljárási jogharmonizáció és a más tagállamokban lefolytatott eljárások kötelező figyelembevétele nem mellőzhető a jogalkalmazók részéről.

²⁸ KARSAI (2015): i.m. 31.